

62015CC0432

ENERĢLADVOKĀTA NILSA VĀLA [NILS WAHL]

SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 14. jūnijā (1)

Lieta C-432/15

Odvolací finanční ředitelství

pret

Pavλίνα Βαštová

(Nejvyšší správní soud (Čehijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

“Nodokļu sistēma — PVN — Direktīva 2006/112/EK — Jādziena “pakalpojumu sniegšana par atlīdzību” definīcija — Zirgu skriešanas sacīkstes — Naudas balvas — PVN priekšnodokļa atskaitīšana — Zirgu skriešanas sacīkšu stažu darbība — Sporta telpu un inventāra izmantošana”

1.

Džordžs Orvels provokatīvi rakstīja, ka nopietns sports ir saistīts ar “visu noteikumu neieviešanu” (2). Savukārt saimnieciskās darbības aplikšana ar nodokļiem ir viena no visvairāk regulētajām jomām ne tikai Eiropas Savienībā. Tāpēc, vismaz iesniedzot nodokļu deklarācijas un veicot attiecīgos maksājumus valstij, profesionāliem sportistiem ir jāievie visi tiem piemērojamie noteikumi.

2.

Šajā tiesvedībā tiek uzdoti vairāki jautājumi par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) noteikumu piemērojamību saimnieciskajai darbībai, kas sastāv no tādām sporta pasākumiem kā zirgu skriešanas sacīkstes vai ir saistītas ar tām, vai ietver sporta telpu un inventāra izmantošanu.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

3.

PVN direktīvas (3) 2. pantā ir paredzēts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c)

pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..].”

4.

PVN direktīvas 24. pantā ir paredzēts:

“1. “Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

[..].”

5.

PVN direktīvas 98. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādā kategorijā preču piegādei vai tādā kategorijā pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

[..].”

6.

PVN direktīvas III pielikumā ir paredzēts to preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātās likmes. Minētā pielikuma 14. punktā ir iekļauta “sporta telpu un inventāra izmantošana”.

B – Valsts tiesības

7.

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 2. panta 1. punktā izskatāmā taksācijas periodā piemērojamajā versijā ir paredzēts, ka ar nodokli apliekami darījumi ir “pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, ko veic nodokļa maksātājs savas saimnieciskās darbības ietvaros, ja darījuma vieta ir ģeijas Republikā”.

8.

Saskaņā ar 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu “atlīdzība” ir “naudas summa vai maksāšanas līdzekļi, kas aizstāj naudu, vai nodrošinātu nemonetāru piegāžu vērtību”.

9.

PVN likuma 5. panta 2. punktā ir paredzēts, ka saimnieciskā darbība ir “sistemātiska ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrūpniecības, lauksaimnieciskā darbība un sistemātiskas darbības, ko veic saskaņā ar speciālajām tiesību normām [..]. Par saimniecisko darbību tiek uzskatīta arī materiālā vai nemateriālā pakalpojuma izmantošana ienākumu gūšanas nolūkā, ciktāl šis pakalpojums tiek izmantots sistemātiski [..].”

10.

PVN likuma 14. panta 1. punktā ir norādīts, ka pakalpojumu sniegšana ir "visas darbības, kuras nav preču piegāde vai nekustamā īpašuma nodošana. Pakalpojumu sniegšana ir arī: a) tiesību nodošana; b) tiesību izmantot lietu vai tiesības vai citu aktīvu, kas izmantojams kā īpašums, nodrošināšana; c) reģistrēta izveidošana vai dzīšana; d) pienākuma atturēties no noteiktas rīcības vai pieļaut kādu rīcību vai situāciju atzīšana".

11.

Saskaņā ar PVN likuma 72. panta 1. punktu nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt nodokli, ciktāl viņš izmanto savas saimnieciskās darbības veikšanai iegādātas ar nodokli apliekamas preces.

12.

47. panta 4. punktā ir paredzēts, ka pakalpojumu "standarta nodokļa likmi piemēro, ja vien šajā likumā nav noteikts citādi. Attiecībā uz pakalpojumiem, kas minēti 2. pielikumā, piemēro nodokļa samazināto likmi".

13.

PVN likuma 2. pielikumā inter alia ir iekļauts pakalpojums: "apjūmtu un neapjūmtu sporta telpu un inventāra izmantošana sporta pasākumiem".

II – Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

14.

Pavlaína Baštová ir reģistrēta kā PVN maksātāja. Viņa darbojas inter alia sacīkšu zirgu audzēšanas un trenēšanas jomā. Šim nolikam izmantotos staļus daļēji aizņem viņas pašas zirgi un daļēji – citu īpašnieku zirgi, kuri viņai bija uzticēti, lai tos sagatavotu sacīkstēm. Papildus sacīkšu zirgiem prasītājai bija arī divi zirgi, kurus viņa izmantoja lauku tīrīšanai un jaunu zirgu apmācīšanai, kā arī vaislas ķēves un ūrzeņi.

15.

Daļu no P. Baštová ienākumiem veidoja balvas, ko izcēnāja viņas pašas zirgi, kā arī citu īpašnieku zirgu iegūto balvu trenera dāva. Otra daļa tika iegūta no maksājumiem par citiem piederošo zirgu sagatavošanu sacīkstēm.

16.

Nodokļu deklarācijā par 2010. gada ceturto ceturksni P. Baštová pieprasīja tiesības pilnībā atskaitīt PVN par ar nodokli apliekamajām piegādēm saistībā ar: a) zirgu sagatavošanu sacīkstēm un daļēji sacīkstēs, tai skaitā izdevumus par ēejas maksu, pieteikšanas maksu un palīdzību sacīkšu laikā; b) patērētāja preču iepirkšanu zirgiem, to barošanu un jēšanas aprūpējuma iegādi; c) veterināro pakalpojumu saņemšanu un medikamentu iepirkšanu zirgiem; d) elektroenerģijas patēriņu staļos; e) degvielas patēriņu transporta līdzekļiem; f) rotājošu grābekļu siena un lopbarības ražošanai un traktora aprūpējuma iepirkšanu; g) konsultāciju pakalpojumu iegādēšanas saistībā ar staļu darbību. Iegādātos piegādes attiecās uz viņas un citu īpašnieku zirgiem.

17.

Attiecīgaj? nodok?u deklar?cij? P. Baštová deklar?ja ar? p?c pakalpojumu sniegšanas maks?jamo nodokli ar samazin?to likmi 10 % apm?r? par pakalpojumu “zirgu skriešan?s sac?kšu sta??u darb?ba”, ko vi?a sniedza citiem zirgu ?pašniekiem.

18.

Finan?ní ú?ad v Ostrov? (Ostrovas nodok?u p?rvalde) neapstiprin?ja pras?t?jas pieteikumu par PVN atskait?šanu piln?b? un nepiekrita ar? pakalpojuma “zirgu skriešan?s sac?kšu sta??u darb?ba” klasifik?cijai saska?? ar samazin?to PVN likmi. Pras?t?ja to p?rs?dz?ja Finan?ní ?editelství v Plzni (Plze?as nodok?u direkcija), kura da??ji apmierin?ja vi?as s?dz?bu. Tom?r t? atteic?s apmierin?t pieteikumu par PVN priekšnodok?a atskait?jumu da??, kas samaks?ta par P. Baštová pašas zirgu dal?bu sac?kst?s, jo uzskat?ja, ka piedal?šan?s zirgu skriešan?s sac?kst?s ar saviem zirgiem nav uzskat?ma par ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Turkl?t Finan?ní ?editelství v Plzni ar? neapmierin?ja pieteikumu par samazin?t?s PVN likmes piem?rošanu par pakalpojumu “zirgu skriešan?s sac?kšu sta??u darb?ba”.

19.

Pras?t?ja apstr?d?ja attiec?go l?mumu, ce?ot pras?bu Krajský soud v Plzni (Plze?as apgabaltiesa), kura piekrita pras?t?jai, atc?la l?mumu un nos?t?ja lietu turpm?kai izskat?šanai Odvolací finan?ní ?editelství (Nodok?u p?rs?dz?bu direkcija). Savuk?rt Odvolací finan?ní ?editelství par šo spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu Nejvyšší správní soud (Augst?k? administrat?v? tiesa).

20.

Šaub?dam?s par PVN direkt?vas normu interpret?ciju, iesniedz?jtiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1.a)

Vai zirga pieg?de, ko veic t? ?pašnieks (kurš ir nodok?a maks?t?js) sac?kšu organizatoram nol?k?, lai zirgs piedal?tos zirgu skriešanas sac?kst?s, ir pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu [PVN direkt?vas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn? un t?d?j?di – ar PVN apliekams dar?jums?

1.b)

Ja atbilde ir apstiprinoša, vai par atl?dz?bu uzskat?ma naudas balva, kas ieg?ta sac?kst?s (ko tom?r ieg?st ne katrs zirgs, kurš piedal?s sac?kst?s), vai pakalpojuma ieg?de, kas sast?v no iesp?jas zirgam piedal?ties sac?kst?s, kuru sac?kšu organizators nodrošina zirga ?pašniekam, vai k?da cita atl?dz?ba?

1.c)

Ja atbilde ir noliedzoša, vai šis apst?klis pats par sevi ir pamats samazin?t atskait?to PVN priekšnodokli par pieg?d?m, kam uzliek nodokli un kas ieg?d?tas un izmantotas, lai sagatavotu audz?t?ja/trenera paša zirgus sac?kst?m, vai zirga piedal?šan?s skriešan?s sac?kst?s j?uzskata par t?s personas saimniecisk?s darb?bas da?u, kura darbojas savu paša un citu ?pašnieku sac?kšu zirgu audz?šanas un tren?šanas jom?, un vai š?s personas pašas zirgu audz?šanas un to piedal?šan?s skriešanas sacens?b?s izdevumi j?iek?auj pieskait?majos izdevumos, kas saist?ti

ar minētās personas saimniecisko darbību? Ja atbilde uz šo jautājumu daļēji ir apstiprinoša, vai naudas balva ir jāpiešķir ar nodokli apliekamajam summam un PVN summam, kas maksājama pēc pakalpojumu sniegšanas, vai arī šis ir ienākums, kas vispār neietekmē ar PVN apliekamo summu?

2.a)

Ja PVN aprēķināšanas nolūkā vairākas pakalpojumu daļas ir jāuzskata par vienu darījumu, tad kādi ir kritēriji, lai noteiktu to savstarpējo attiecību, tas ir, lai noteiktu, vai tās ir piegādes ar savstarpēji vienlīdzīgu statusu vai piegādes attiecībās starp galveno un papildu pakalpojumu? Vai pastāv kāda hierarhija starp šiem kritērijiem attiecībā uz to klasifikāciju un nozīmīgumu?

2.b)

Vai [PVN direktīvas] 98. pants kopā ar šīs direktīvas III pielikumu jāinterpretē tādējādi, ka tajā netiek atļauta pakalpojuma klasifikācija saskaņā ar samazināto likmi, ja tas sastāv no divdaļīgās piegādes, kas PVN vajadzībām ir jāuzskata par vienotu piegādi, un šīm piegādēm savstarpēji ir vienāds statuss, kā arī vienu no tām atsevišķi nevar klasificēt nevienā no kategorijām, kas minētas [PVN direktīvas] III pielikumā?

2.c)

Ja atbilde uz 2.b) jautājumu ir apstiprinoša, vai pakalpojumu daļas par tiesībām izmantot sporta objektu un sacīkšu zirgu trenera pakalpojumu daļas apvienojums tādā apstākļos, kādi ir šajā tiesvedībā, nepieļauj šo pakalpojuma klasifikāciju kopumā saskaņā ar samazināto PVN likmi, kas minēta [PVN direktīvas] III pielikuma 14. punktā?

2.d)

Ja samazinātās nodokļa likmes piemērošana nav izslēgta, pamatojoties uz atbildi uz 2.c) jautājumu, tad kā klasifikāciju saskaņā ar attiecīgo PVN likmi ietekmē fakts, ka nodokļa maksātājs papildus sporta objektu izmantošanas pakalpojumam un trenera pakalpojumam sniedz arī turēšanas stallā, barošanas un citus zirgu kopšanas pakalpojumus? Vai visas šīs piegādes daļas PVN vajadzībām jāuzskata par vienu veselu ar vienu nodokļu režīmu?"

21.

Rakstveida atbildes šajā lietā iesniedza Ēhijas Republikas valdība un Komisija.

III – Analīze

A – Pirmais jautājumu kopums

22.

Ar pirmo jautājumu kopumu iesniedz jautājumu b) tātad Tiesai paskaidrot, vai i) sacīkšu staķu īpašniece drīkst atskaitīt PVN priekšnodokli par darījumiem, kas veikti, lai piegādātu savus zirgus sacīkšu organizatoram šo zirgu dalībai skriešanas sacīkstēs, un vai ii) sacīkstēs iegūtā naudas balva ir apliekama ar PVN.

23.

Ēhijas Republikas valdība uzskata, ka tikai zirga piegādi sacīkšu organizatoram nevar uzskatīt par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, jo nav atlīdzības. Jo īpaši tas attiecas uz sacīkstēs iegūstamo naudas balvu piešķiršanu, jo šīs balvas tiek piešķirtas tikai noteiktiem zirgiem. Tādējādi

zirga ?pašnieci nav ties?bu šiem m?r?iem atskait?t PVN priekšnodokli. Turpret? Komisija uzskata, ka gan zirga re?istr?šana sac?kst?m, samaks?jot re?istr?cijas maksu, gan, attiec?gaj? gad?jum?, naudas balvas pieš?iršana par zirga izcilu sniegumu sac?kst?s ir ar nodokli apliekami dar?jumi, kas rada ac?mredzamas sekas PVN priekšnodok?a atskait?šanai.

24.

Lai var?tu sniegt noder?gu atbildi iesniedz?jtiesai, s?kšu savu anal?zi, piev?ršoties t?mai, kas ?paši izvirz?ta 1.c) jaut?jum?.

25.

K? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, iesniedz?jtiesa uzskata, ka P. Baštová veikt? sac?kšu zirgu pieg?de sac?kšu organizatoriem ir t?s uz??m?jdarb?bas neat?emama sast?vda?a. Neatkar?gi no naudas balvas pieš?iršanas, kas ieg?stama sac?kst?s, vi?as zirgu piedal?šan?s šaj?s sac?kst?s (un v?l jo vair?k to iesp?jamie pan?kumi) pati par sevi var uzlabot P. Baštová t?lu un slavu. Tas pozit?vi ietekm? cenu, ko vi?a var iekas?t par savu zirgu p?rdošanu un citiem piederošu zirgu tren?šanu.

26.

Tas, manupr?t, ir ?oti b?tisks aspekts. K? Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, no PVN direkt?vas norm?m, sist?mas un m?r?a skaidri izriet, ka jebk?da saimniecisk? darb?ba princip? ir apliekama ar nodokli (4). "Saimniecisk?s darb?bas" j?dziens ir defin?ts plaši: saska?? ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punktu šaj? j?dzien? it ?paši ir ietverta "materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus". Tas atbilst PVN direkt?vas preambulas 5. apsv?rumam, saska?? ar kuru PVN ir j?iekas?, "cik iesp?jams visp?r?gi".

27.

?emot v?r? min?to judikat?ru, zirgu ?pašnieka darb?ba, kuram, t?pat k? P. Baštová, pieder sac?kšu sta??i un kurš pieg?d? zirgus sac?kšu organizatoriem ar patiesu nodomu g?t saimniecisku labumu, kas saist?ts ar vi?as k? zirgu treneres un audz?t?jas darb?bu, k? ar? papildu ien?kumus no ieg?stamaj?m balv?m, ir saimniecisk? darb?ba saska?? ar PVN noteikumiem.

28.

No iepriekš min?t? izriet, ka t?ds sac?kšu sta??a ?pašnieks k? P. Baštová dr?kst likum?gi atskait?t PVN priekšnodokli par prec?m un pakalpojumiem, kas ieg?d?ti savu zirgu sagatavošanai skriešan?s sac?kst?m.

29.

Protams, mans secin?jums b?tu cit?ds, ja zirgu pieg?de sac?kšu organizatoriem neb?tu veikta saist?b? ar uz??m?jdarb?bu. Tas var b?t gad?jum?, piem?ram, ja zirgu ?pašnieks piedal?s pas?kumos tikai person?gam va?aspriekam vai tikai, lai piepras?tu PVN priekšnodok?a atskait?šanu saist?b? ar t?du zirgu uztur?šanu, kurus izmanto tikai priv?t?m vajadz?b?m.

30.

Šaj? sakar? var b?t noder?gi atg?din?t, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru darb?ba ir uzskat?ma par saimniecisku tikai tad, ja to veic nol?k? g?t ien?kumus past?v?gi (5) vai, citiem v?rdiem, par atl?dz?bu (6). Tom?r ien?kumi nav ieg?stami, ja darb?ba tiek veikta tikai bez maksas (7) vai

bez reālām izredzēm saņemt kādu atlīdzību. Tāpēc darbība, kas tiek veikta tikai vaļaspriekam, atpūtai vai jebkādam izredzēm saņemt no tās tiešu vai netiešu ekonomisku labumu, pat ja to veic nodokļa maksātājs, nav daļa no šīs personas saimnieciskās darbības. Tam, savukārt, ir acīmredzamas sekas attiecībā uz tiesību atskaiti (vai neatskaiti) PVN priekšnodokli. PVN direktīvā faktiski ir ietverti arī noteikumi, kuros ir regulāta to preču situācija, kas ir uzņēmuma aktīvu daļa un ko nodokļa maksātājs lieto privāti (8).

31.

Nonākot pie šāda secinājuma, ir jāpievēršas papildu jautājumam, vai sacēkstes iegūtā naudas balva ir jāapliek ar PVN. Atbilde uz šo jautājumu, manuprāt, izriet no ierosinātās atbildes uz 1.c) jautājuma pirmo daļu.

32.

Sākumā ir jānorāda, ka piedalšanās sacensībās un citos sporta pasākumos bieži var būt saistīta ar vairāku atsevišķu, tādu cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu (9). Tas nozīmē, ka, piemērojot PVN noteikumus, starp dalībnieku (piemēram, sacēkstes pieteikta zirga īpašnieku) un pasākuma organizatoru var notikt vairāki nekā viens darījums. Svarīgi ir tas, ka atkarībā no konkrētajiem apstākļiem, gan zirga īpašnieks, gan sacēkšu organizators viens otram var sniegt vienu vai vairākus pakalpojumus. Citiem vārdiem, katrs no viņiem var vienlaikus būt dažus pakalpojumus saņemošā puse, bet citus pakalpojumus sniedzošā puse.

33.

Ir acīmredzams, ka to, kas ir ar nodokli apliekams darījums, katrā konkrētajā gadījumā nevar definēt abstrakti, bet tas ir atkarīgs no tā līguma patērbīmes, kurš attiecīgajā situācijā ir noslēgts starp zirga īpašnieku un sacēkšu organizatoru (10). Visprāgāt runājot, varu paredzēt vismaz trīs dažādas apstākļu kopumus.

34.

Sāksim ar to, ka var būt situācijas, kad zirga īpašnieks, kurš vālas reģistrēt savu zirgu sacēkstēm, piekrīt veikt iemaksu sacēkšu organizatoram. Atbilstoši iesniedzējtiesas norādījumam tā parasti ir sacēkstes, kurās P. Baštová piedalās ar saviem zirgiem. Manuprāt, tāpat kā spriedumā Town & County Factors šis darījums ir saistīts ar "savstarpējo izpildi" Tiesas judikatras nozīmē. Samaksa, ko maksā zirga īpašnieks, ir atlīdzība par pakalpojumiem, kurus viņai sniedz sacēkšu organizators (pasākuma organizāšana, loģistika un ar to saistītie pakalpojumi) (11).

35.

Turklāt var būt situācijas, kad zirga īpašniekam (neatkarīgi no sacēkšu rezultātiem) par šo daļu maksā sacēkšu organizators. Tas var notikt, piemēram, ja zirgs ir īpaši slavens un tikai ar tā piedalīšanos sacēkstēs ir iespējams palielināt šīs pasākuma komerciālo vērtību un prestižu. Tādā situācijā sacēkšu organizatora samaksa zirga īpašniekam ir atlīdzība par zirga īpašnieka sniegtajiem pakalpojumiem, piekrītot tā aut zirgam piedalīties šajā pasākumā.

36.

Visbeidzot, kā, šiet, notiek vairumā sacēkšu, to organizators var piešķirt vairākas balvas zirgiem, kuriem ir bijis vislabākais sniegums. Manuprāt, arī šīs situācijas rezultātā notiek ar nodokli apliekams darījums PVN piemērošanai: zirga īpašnieka saņemta balva ir samaksa par zirga izcilo sniegumu sacēkstēs, kas bagātināt šo pasākumu, padarot to interesantāku un vērtīgāku. Zirga īpašnieks, piegādājot savus zirgus sacēkstēm, dod iespēju organizatoram rēķināt pasākumu, ko var

apmeklēt publika, pārraidīt plašsaziņas līdzekļi un kas var interesēt reklāmdarītājus un sponsorus (12). Sacēkšu organizators nevarētu organizēt un pārdot savu pasākumu, ja nepiedalītos noteikts zirgu skaits, un, protams, jo prasmīgāki ir zirgi (13), jo lielāka ir pasākuma komerciālā vērtība. Tāpēc nevar apstrīdēt, ka gan sacēkšu organizators, gan zirga īpašnieks no šā darījuma gūst tiešu un personisku labumu (14). Tādējādi pastāv tieša saikne starp zirga izcilu sniegumu sacēkstēs (sniegto pakalpojumu) un balvas izmaksu (saņemto atlīdzību).

37.

Tikai tas, ka balva netiek piešķirta katram zirgam, kurš piedalās sacēkstēs, un ka balvas piešķiršana ir atkarīga no tādā notikuma iestāšanās, ko darījuma dalībnieki nevar pilnībā kontrolēt, nenozīmē, ka pamatā esošais darījums nav saistīts ne ar kādu atlīdzību. Ja galu galā tiek piešķirta balva, šā balva tiks saņemta ir faktiski saņemta (15) atlīdzība PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Attiecīgi saistībā ar zirgu skriešanas sacēkstēs piešķirtajam naudas balvām saskaņā ar PVN noteikumiem principā vajadzētu notikt ar nodokli apliekamiem darījumiem.

38.

Ēhijas Republikas valdības izteiktie argumenti pret šo nostāju man šķiet nepārliecinoši. Fakts, ka atlīdzības samaksa ir atkarīga no īpaša nosacījuma izpildes, nenozīmē, ka darījums nav saistīts ar atlīdzību.

39.

Varbūt šo jautājumu var precizēt ar piemēru. Ja persona lūdz vairākas nekustamo īpašumu aģentūras sniegt pakalpojumus, lai palīdzētu tai pārdot mājā, tad katra no šīm aģentūrām šai personai sniegs kādus pakalpojumus. Tās visas parasti publicē sludinājumus dažādos plašsaziņas līdzekļos, organizē apskates potenciālajiem pircējiem un, vispārīgāk runājot, konsultē pārdarītāju par to, kā palielināt pārdošanas izredzes. Tomēr, ja vien nav panākta citāda vienošanās, tikai tā aģentūra, kura atrod pircēju, parasti no pārdarītāja (un/vai no pircēja) saņem iepriekš noteiktu maksu vai komisijas maksu kā atlīdzību par pakalpojumiem, bet pārējās būs strādājušas par velti. Tomēr nav apstrīdams, ka naudas summa, kas samaksāta sekmgājai aģentūrai, ir atlīdzība par sniegtajiem pakalpojumiem un ka lūdz ar to šis darījums ir apliekams ar nodokli saskaņā ar PVN noteikumiem.

40.

Patiešām, Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļa maksātāju saimnieciskās darbības saskaņā ar PVN noteikumiem ir tās, “ko veic, lai gūtu tām atbilstošu samaksu vai lai tās tiktu kompensētas ar samaksu” (16). Tiesa arī ir apstiprinājusi, ka ar to, ka atlīdzības summa var mainīties, netiek apstrīdēta tiešas saiknes pastāvēšana starp pakalpojumu sniegšanu un sniegto atlīdzību (17).

41.

Atgriežoties pie zirgu skriešanas sacēkšu tēmas, jāatzīmē, ka iegūstamo balvu samaksa nav brīvprātīga, bet tās ir sacēkšu organizatora juridiskās vai līgumsaistības. Iegūstamo balvu skaits un summa, kā arī nosacījumi, saskaņā ar kuriem tās var piešķirt, ir iepriekš noteikti un zināmi īpašniekiem, kuri tiem piekrīt, reģistrējot zirgu sacēkstēm. Jāuzsver, ka pirms sacēkstēm nav skaidra tikai uzvarētāju identitāte. Būtu tikai jāpiebilst, ka iespēja iegūt balvu parasti ir viens no zirgu īpašnieku galvenajiem stimuliem reģistrēt zirgus sacēkstēm.

42.

Tie visi ir elementi, kurus Tiesa spriedumā Tolsma uzskatīja par būtiskiem, lai vērtētu, vai pastāv tieša saikne starp pakalpojuma sniegšanu un pretšāņemto atlīdzību (18). Tādēļ zirgu skriešanas sacīkstēs iegūtā naudas balva, manuprāt, ir apliekama ar PVN.

43.

Ēmot vērā piedāvāto atbildi uz 1.c) jautājumu, nav jāatbild uz 1.a) un 1.b) jautājumu.

44.

Visu šo iemeslu dēļ uzskatu, ka Tiesai uz pirmo jautājumu kopumu ir jāatbild, ka: i) ciktāl zirgu skriešana sacīkstēs ir daļa no tās personas saimnieciskās darbības, kura darbojas sacīkšu zirgu audzēšanas un trenēšanas jomā, ar šo komponentu saistītie izdevumi jāuj atskaitīt PVN priekšnodokli un ii) balvu piešķiršana zirgiem, kuriem sacīkstēs ir bijis vislabākais sniegums, ir ar nodokli apliekams darījums atbilstoši PVN direktīvai.

B – Otrais jautājumu kopums

45.

Ar otro jautājumu kopumu iesniedzītāja būtībā vēlas uzzināt, vai sacīkšu stažu darbībai saskaņā ar PVN direktīvas III pielikuma 14. punktu kopumā ir piemērojama samazinātā PVN likme.

46.

Iesniedzītāja paskaidro, ka P. Baštová sniegtais pakalpojums citiem zirgu pašniekiem – parasti pamatlieta saukta kā "zirgu skriešanas sacīkšu stažu darbība" – patiesībā sastāv no dažādiem pakalpojumiem, piemēram, zirga trenēšanas, sporta inventāra izmantošanas, zirga ikdienas atrašanās stažos, barošanas un citādas aprūpes. Ēmot vērā pamatlīetas apstākļus, iesniedzītāja tiecas uzskatīt, ka P. Baštová sniegtie pakalpojumi zirgu pašniekiem būtu jāuzskata par vienu darījumu un tādēļ tiem būtu jāpiemēro vienota PVN likme. Tomēr iesniedzītējai ir šaubas par to, vai viens vai vairāki no šiem pakalpojumiem būtu jāuzskata par galvenajiem, bet citi būtu jāuzskata par palīgpakalpojumiem. Tādējādi iesniedzītāja lūdz Tiesai norādīt kritērijus, kuri būtu jāizmanto šajā nolūkā. Tas ir svarīgi, jo daži no sniegtajiem pakalpojumiem var būt saistīti ar sporta telpu un inventāra izmantošanu.

47.

Ēehijas Republikas valdība un Komisija ierosina Tiesai atbildēt uz šiem jautājumiem tā, ka sacīkšu stažu darbībai saskaņā ar PVN direktīvas III pielikuma 14. punktu kopumā nav piemērojama samazinātā PVN likme.

48.

Es tam piekrītu.

49.

Sākumā ir jāatgādina, ka saskaņā ar iedibināto judikatūru noteiktos apstākļos vairāki formāli atšķirīgi pakalpojumi, kas varētu tikt sniegti atsevišķi, ir jāuzskata par vienu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Viens vienots pakalpojums pastāv tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko

nodok? a maks? t?js sniedz klientam, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu saimnieciski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga. T? ir gad?jum?, ja j?uzskata, ka viens vai vair?ki elementi ir galvenais pakalpojums, lai gan viens vai vair?ki elementi savuk?rt j?uzskata par papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas t?ds pats nodok?u rež?ms k? uz galveno pakalpojumu (19).

50.

Pamatojoties uz iesniedz?jtiesas l?gumu? sniegt prejudici?lu nol?mumu iek?auto inform?ciju, iesniedz?jtiesas nost?ja attiec?b? uz P. Baštová sniegto pakalpojumu nedal?mo raksturu man š?iet pamatota. Ieg?d?joties vi?as pakalpojumus, zirgu ?pašnieki ne tikai v?las pan?kt savu zirgu tren?šanu vai izmantot pras?t?jai piederoš?s sporta telpas un invent?ru, bet ar? v?las, lai šiem dz?vniekiem visu dienu tiktu nodrošin?ta izmitin?šana un visp?r?ja apr?pe. Neskatoties uz to, ka katru no šiem pakalpojumiem princip? var?tu sniegt atseviš?i, š?iet, ka P. Baštová klienti, kuri nosl?dz l?gumu, kas saukts k? “zirgu skriešan?s sac?kšu sta??u darb?ba”, cenšas sa?emt tieši visu šo pakalpojumu kopumu (20). Citiem v?rdiem, š?iet, ka visi daž?die sniegtie pakalpojumi ir tik cieši saist?ti, ka tos par da?u no vienota komplekta uzskata gan pakalpojuma sniedz?ja (P. Baštová), gan, kas ir v?l svar?g?k, vi?as klienti (?pašnieki) (21).

51.

?emot v?r? min?to, gal?gais l?mums attiec?b? uz to, ka visi šie pakalpojumi veido vienotu veselumu, lai noteiktu nodok?a likmi, v?l aizvien ir j?pie?em iesniedz?jtiesai. Ja iesniedz?jtiesa apstiprina savu s?kotn?jo viedokli par šo jaut?jumu, tad tai b?tu j?nosaka, vai daži no šiem pakalpojumiem ir j?uzskata par galvenajiem PVN noteikumu izpratn?. Tieš?m, P. Baštová apgalvo, ka pakalpojumi, kuri ietver sporta telpu un invent?ra izmantošanu, ir galvenie pakalpojumi, k? rezult?t? kop?jam dar?jumam b?tu j?piem?ro samazin?t? PVN likme.

52.

Šaj? sakar? ir svar?gi nor?d?t, ka Tiesa ir nospriedusi, ka pakalpojums ir j?uzskata par pamatpakalpojuma papildin?jumu, ja tas pats par sevi nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt pakalpojumu sniedz?ja pamatpakalpojumu (22). Noš?irot galvenos pakalpojumus no pal?gpakalpojumiem, Tiesa ir izskat?jusi ar? t?dus elementus k? to, k?da noz?me šiem pakalpojumiem ir klientam, laiku, kas vajadz?gs to sniegšanai, un kop?jo izmaksu da?u, kura ir j?sedz katra pakalpojuma sniedz?jam (23).

53.

?emot to v?r?, pamatota š?iet iesniedz?jtiesas ierosin?t? pieeja, saska?? ar kuru ir ?paši ir j?p?rbauda katra pakalpojuma sal?dzinoš? v?rt?ba un sniegšanai vajadz?gais laiks. Tom?r šaj? kontekst? es neb?tu ignor?jis ar? nor?des, kas izriet no izmaks?m, kuras uz?emas P. Baštová, sniedzot katru no šiem pakalpojumiem (kas parasti, bet ne vienm?r ir atspogu?otas to v?rt?b?), k? ar? noz?mi, k?du klients pieš?ir šiem pakalpojumiem.

54.

Tom?r š?dos apst?k?os, pirms paplašinu anal?zi par šo jaut?jumu, manupr?t, ir j?preciz? PVN direkt?vas III pielikuma 14. punkta noz?me un piem?rošanas joma, saska?? ar kuru “sporta telpu un invent?ra izmantošanai” var piem?rot samazin?tu PVN likmi.

55.

Saska?? ar iedibin?to judikat?ru vienas vai divu samazin?tu likmju piem?rošana ir dal?bvalst?m

dot? izv?les iesp?ja k? iz??mums no principa, ka ir piem?rojama standarta likme. Tom?r samazin?t?s PVN likmes var piem?rot tikai par PVN direkt?vas III pielikuma nor?d?to pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai (24). Iedibin?taj? judikat?r? ir noteikts ar? tas, ka noteikumus, kas b?t?b? ir iz??mumi no š? principa, ir j?interpret? šauri (25). Turkl?t Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN direkt?vas III pielikuma izmantotie termini ir j?interpret? saska?? ar attiec?go terminu parasto noz?mi (26).

56.

T?d?? uzskatu, ka j?dziens "sporta telpu un invent?ra izmantošana" ietver darb?bas, kas ir cieši saist?tas ar personu sporta nodarb?b?m. Šo telpu un invent?ra izmantošana t?d?? ir noder?ga personu sporta nodarb?b?m. T?d?? PVN direkt?vas III pielikuma 14. punkta, t?pat k? š?s pašas direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta (27) m?r?is, manupr?t, ir veicin?t sporta (28) praktiz?šanu plaš? sabiedr?bas da?? (29). Citiem v?rdiem sakot, š? noteikuma m?r?is ir veicin?t, lai cilv?ki praktiz? gad?juma vai organiz?tus fizisko aktivit?šu veidus, kas pal?dz uzlabot fizisko un gar?go labsaj?tu, veidojot soci?l?s attiec?bas vai g?stot rezult?tus sacens?b?s (30).

57.

Ja tiktu paplašin?ta j?dziena "sporta telpu un invent?ra izmantošana" interpret?cija, taj? ietverot ar? visas iesniedz?tiesas l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu min?t?s aktivit?tes (tostarp zirgu pilna laika izmitin?šana sta??os, ?din?šana un citas zirgu apr?pes darb?bas), k? ar? telpas un invent?ru (kas var?tu ietvert j?šanas apr?kojumu, bar?bu, t?r?šanas l?dzek?us, sta??us un steli??us, skolu, z?liena zonu, mazg?šanas telpu, atp?tas vietas un uztur?šanu), p?rm?r?gi tiktu paplašin?ta š? iz??muma piem?rošanas joma (31).

58.

Š?da interpret?cija neatbilstu ar? parastajai noz?mei, k?da ikdienas valod? ir j?dzienam "sporta telpu un invent?ra izmantošana". Man š?iet, ka kopum? ar šo j?dzienu ir j?saprot t?du nekustamu objektu izmantošana (32), kuriem ir past?v?gs raksturs (piem?ram, peldbaseini, sac?kšu trases, sporta z?les un fitnesa centri) vai pagaidu raksturs (piem?ram, publiskie skv?ri, pludmales vai zemes, kuras uz laiku izveido k? konkr?ta pas?kuma sporta laukumu) (33), ko veic personas, kuras faktiski piedal?s treni?os vai sacens?b?s.

59.

T?p?c, t? k? telpu un invent?ra, piem?ram, apm?c?bu trases izmantošana indiv?diem, kuri nodarbojas ar zirgu izj?di, var atbilst PVN direkt?vas III pielikuma 14. punkt? paredz?tajam iz??mumam, to pašu nevar teikt par vis?m darb?b?m, kas vajadz?gas sac?kšu sta??a darb?bai (34) atbilstoši iesniedz?tiesas aprakstam. Jo ?paši, ja darbinieki zirgu vienk?rši baro, t?ra vai r?p?jas par to, vai ja tam vienk?rši ?auj atp?sties sta??os vai aplokos, nenotiek sporta telpu un invent?ra izmantošana PVN direkt?vas izpratn?. T? tas ir ne tikai t?p?c, ka netiek izmantotas sporta telpas un invent?rs, bet ar? t?p?c, ka indiv?di nenodarbojas ne ar k?da veida sportu.

60.

Kad valsts tiesa v?rt? sporta telpu un invent?ra izmantošanu ietverošo pakalpojumu v?rt?bu, ilgumu, izmaksas un noz?mi, tai ir j?iev?ro attiec?ba pret citu pakalpojumu v?rt?bu, ilgumu, izmaks?m un noz?mi.

61.

Saprotu, ka šaj? liet? sporta telpu un invent?ra izmantošanu ietveroš?s darb?bas v?rt?bas,

ilguma, izmaksu un nozīmīguma izpratnē nepārsniedz citus pakalpojumus. Man nešaubas, ka tādā darbības kā zirgu barošana un izmitināšanas nodrošināšana visu dienu, kā arī vispārīgā aprūpē būtu pakalpojumi ar samērā zemu vērtību: tie visi liekas ļoti svarīgi, lai nodrošinātu zirgu labturību un vislabāko sniegumu sporta pasākumos vai cita rakstura pasākumos. Katrā ziņā, tiem noteikti ir vajadzīgi nozīmīgi staļi un ēdiena ieguldījumi, kas, es pieņemu, būtu jāatpogu o katra šā pakalpojuma cenā – ja P. Baštová sadalītu kopīgo cenu atbilstoši dažādiem pakalpojumiem. Manuprāt, šie pakalpojumi arī nav mazāk svarīgi no parasta zirgu ēdiena (35) viedokļa – man ir grūti iedomāties, ka šie ēdāņi nebūtu ēdami norijušies par savu dzīvnieku veselību un labturību. Visbeidzot, man ir aizdomas, ka lielāko daļu laika P. Baštová sacīkšu staļos zirgs pavada iekštelpu un ārā atpūtas laukumos, steliņos, barošanās vietās un tā tālāk. Tās visas ir zonas, kuras izskaidrots iepriekš, nevar tikt uzskatītas par “sporta telpu un inventāra izmantošanu” PVN direktīvas nozīmē.

62.

Visu šo iemeslu dēļ uz otro jautājumu kopumu iesaku atbildēt, ka ar nosacījumu, ka to pārbauda valsts tiesa, sacīkšu staļos darbības kopumā nevar tikt piemērota samazinātā PVN likme, pamatojoties uz PVN direktīvas III pielikuma 14. punktu.

IV – Secinājumi

63.

Nobeigumā iesaku Tiesai uz Nejvyšší správní soud (Čehijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

—

ciktāl zirga piedalīšanās skriešanas sacīkstēs ir daļa no tās personas saimnieciskās darbības, kura darbojas sacīkšu zirgu audzēšanas un trenēšanas jomā, ar šo komponentu saistītie izdevumi jāuzskaita PVN priekšnodokli. Balvu piešķiršana zirgiem, kuri ir paredzējuši vislabāko sniegumu, ir ar nodokli apliekams darījums atbilstoši Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvai 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu;

—

ar nosacījumu, ka to pārbauda valsts tiesa, sacīkšu staļos darbības kopumā nevar tikt piemērota samazinātā pievienotās vērtības nodokļa likme, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 III pielikuma 14. punktu.

(1) Oriģinālvārdi – angļu.

(2) “The Sporting Spirit”, The London Tribune, 1945. gada decembris.

(3) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

(4) Skat. inter alia spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, Saudağor, C-174/14, EU:C:2015:733, 31. punkts un tajā minētā judikatūra.

(5) Skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, 18. punkts.

(6) Skat. spriedumus, 2007. gada 13. decembris, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, 18. punkts,

un 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija, C?246/08, EU:C:2009:671, 37. punkts.

(7) ?ener?advok?tes J. Kokotes [J. Kokott] secin?jumi liet? Gemeente Borsele, C?520/14, EU:C:2015:855, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(8) It ?paši skat. PVN direkt?vas 26. pantu. Skat. ar? š?s pašas direkt?vas 184. un n?kamos pantus.

(9) P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2000. gada 11. apr?lis, Deliège, C?51/96 un C?191/97, EU:C:2000:199, 56. punkts.

(10) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2013. gada 21. febru?ris, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, 21. un 22. punkts.

(11) Spriedums, 2002. gada 17. septembris, Town & County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, 20. punkts.

(12) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2000. gada 11. apr?lis, Deliège, C?51/96 un C?191/97, EU:C:2000:199, 57. punkts.

(13) ?tri skrienošs zirgs, iesp?jams, liks ar? citiem zirgiem skriet ?tr?k. K? rakst?ja Publijs Ov?dijs Nasons (43. g.p.m.?–17. g.m.?.), “tum bene fortis equus reserato carcere currit/cum quos praetereat quosque sequatur habet” (“kad v?rti ir va??, zirgs nekad neskrien tik ?tri / k? tad, kad tam j?no?er un j?apsteidz citi zirgi”) (Ars Amatoria, III gr?mata, 595. – 596. lpp.).

(14) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 1988. gada 8. marts, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, 14. punkts.

(15) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2002. gada 17. septembris, Town & County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(16) Spriedums, 1982. gada 1. apr?lis, Hong?Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, 11. punkts (izc?lums mans).

(17) Spriedums, 2015. gada 29. oktobris, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, 37. punkts.

(18) Skat. spriedumu, 1994. gada 3. marts, C?16/93, EU:C:1994:80, 17. un 19. punkts.

(19) Skat. spriedumu, 2013. gada 17. janv?ris, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(20) Skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, 24. un 25. punkts.

(21) Šaj? sakar? skat. ?ener?advok?tes E. Šarpstones [E. Sharpston] secin?jumus liet? Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:276, 27. punkts.

(22) Skat. spriedumu, 2013. gada 17. janv?ris, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(23) Skat. it ?paši spriedumus, 2010. gada 11. febru?ris, Graphic Procédé, C?88/09, EU:C:2010:76, 32. punkts; 2007. gada 29. marts, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, 36. punkts, un 2005. gada 27. oktobris, Levob Verzekeringen un OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, 28. punkts.

(24) Skat. it ?paši spriedumu, 2010. gada 17. j?nijs, Komisija/Francija, C?492/08, EU:C:2010:348, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(25) Turpat.

(26) Skat. spriedumu, 2015. gada 4. j?nijs, Komisija/Polija, C?678/13, EU:C:2015:358, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(27) Šis noteikums starp dar?jumiem, kurus dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a, ietver "konkr?tus pakalpojumus, kas ir cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu un ko bezpe??as organiz?cijas sniedz person?m, kuras piedal?s sporta vai fizisk?s audzin?šanas pas?kumos".

(28) Kas attiecas uz j?dzienu "sports" saska?? ar PVN noteikumiem, tas ir autonomas Savien?bas ties?bu j?dziens, skat. spriedumu, 2013. gada 21. febru?ris, M?sto Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, 17. punkts.

(29) P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2013. gada 19. decembris, The Bridport and West Dorset Golf Club, C?495/12, EU:C:2013:861, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(30) Skat. Eiropas Padomes Ministru komitejas 1992. gada 24. septembr? pie?emt?s Eiropas Sporta hartas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu ar groz?jumiem.

(31) Šaj? zi?? p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 8. marts, Komisija/Francija, C?596/10, EU:C:2012:130, 54. punkts.

(32) Lai ar? šis termins Direkt?vas 2006/112 ang?u valodas redakcij? var?tu b?t divdom?gs attiec?b? uz šo jaut?jumu, š?s direkt?vas citu valodu redakcijas ir diezgan skaidras: piem?ram, d??u valod? ("sportsfaciliteter"), v?cu valod? ("Sportanlagen"), sp??u valod? ("instalaciones deportivas"), fran?u valod? ("installations sportives"), it??u valod? ("impianti sportive"), holandiešu valod? ("sportaccomodaties"), portug??u valod? ("instalações desportivas"), rum??u valod? ("instala?iilor sportive") un zviedru valod? ("sportanläggningar").

(33) Skat. Swinkels, J. J. P., "Sports under EU VAT". No: International VAT Monitor, 2010. gada 2. j?lijs, Nr. 4., 280. un 281. lpp.

(34) Šaj? zi?? p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 8. marts, Komisija/Francija, C?596/10, EU:C:2012:130, 55. punkts.

(35) Šis jaut?jums ir j?v?rt? no parasta pat?r?t?ja viedok?a, kas ir j?nosaka, pamatojoties uz objekt?viem faktoriem. Nav b?tiski, ka atseviš?iem klientiem var b?t atš?ir?gs viedoklis. Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2013. gada 21. febru?ris, M?sto Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, 33. un 35. punkts.